

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/50/2018  
Identifikačné číslo spisu: 4017200278  
Dátum vydania rozhodnutia: 16.10.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4017200278.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci sťažovateľa: ARC International, s.r.o., Výpalisko 65, Nové Zámky, IČO: 44 490 437, zastúpeného právnym zástupcom: KATONA - Advokátska kancelária, s.r.o., M. Matunáka 4082/11, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100123615/2017 zo dňa 19.01.2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k 11S/58/2017-99 zo dňa 28.03.2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k 11S/58/2017-99 zo dňa 28.03.2018 z a m i e t a.

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. správneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhala preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100123615/2017 zo dňa 19.01.2017.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že na základe listinných dokladov, šetrenia vykonaného maďarskou finančnou správou a správcom dane vykonaného dokazovania dospel k záveru, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie - do Maďarska, ním deklarovanému odberateľovi, t.j. spoločnosti Altsol Consulting Kft. Predovšetkým poukázal na to, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného plnenia v sume 37 054,10 Eur medzi žalobcom a deklarovaným odberateľom, t.j. spoločnosťou Altsol Consulting Kft., nakoľko žalobca nevedel jednoznačne preukázať, kto tovar za deklarovaného odberateľa prevzal, a teda vôbec nepreukázal, že sa

tento tovar a kedy dostal do dispozície ním označeného odberateľa.

3. Pochybnosti vzbudzujú i doklady predložené žalobcom, ktoré mali preukázať vykonanie prepravy tovaru do Maďarska. Správny súd poukázal na ust. § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších prepisov, v zmysle ktorého je platiteľ dane povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry (čo žalobca splnil) a v prípade, ak prepravu tovaru zabezpečil dodávateľ (čo žalobca ako dodávateľ tvrdil), tak kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte.

4. Žalobca kópie dokladov o preprave, t.j. doklady CMR predložil, ale tieto nespĺňajú základné náležitosti vyžadované ust. § 6 ods. 1 písm. a/, d/, f/, g/ vyhl. č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) v znení neskorších predpisov, teda v týchto dokladoch nie je uvedený dátum jeho vystavenia, dátum prevzatia zásielky na CMR SK 8380584, obvyklé pomenovanie povahy prepravovanej veci a druh obalu, počet kusov, pričom nie je postačujúce označenie 18 paliet a 5 paliet. Navyše, podpis osoby na tomto doklade, ktorá mala tovar prevziať ani vizuálne nekorešponduje s podpisom R. R. v zápisnici o pojednávaní zo dňa 18.05.2016, ale ani s podpisom na listine v maďarskom jazyku s dátumom „2011.12.20“. Ani ďalšie žalobcom predložené doklady v zmysle ust. § 43 ods. 5 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších prepisov nemožno považovať za doklady, ktoré by boli spôsobilé preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane.

5. S poukazom na zistenia maďarskej finančnej správy a žalobcom predložené listinné doklady (faktúry, CMR) bol krajský súd názoru, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi do Maďarska, a teda nepreukázal, že mu vzniklo právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri tomto tovare. Nadobudnutie tovaru deklarovaným odberateľom v Maďarsku teda nebolo potvrdené a preukázané, čo znamená, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu, ktoré je v štáte odoslania oslobodené od dane z pridanej hodnoty a daňová povinnosť prechádza na odberateľa tovaru.

6. Žalobca teda nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia s oslobodením od dane z pridanej hodnoty, keď nevedel preukázať, že tovar v Maďarsku prevzal deklarovaný odberateľ, resp. jeho zástupca oprávnený za neho konať, a teda nepreukázal, že sa tento tovar dostal do dispozície ním označeného odberateľa, t.j. Altsol Consulting Kft. S poukazom na uvedené zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu je potom, podľa názoru správneho súdu, dôvodné konštatovanie daňových orgánov, že žalobca dostatočne nepreukázal, že tovar bol skutočne dodaný deklarovanému odberateľovi v Maďarsku. Z uvedených dôvodov potom žalobcovi nevzniklo právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

7. V tejto súvislosti poukazoval krajský súd na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 09.12.2010 v konaní pod sp.zn. 8Sžf/5/2010, v ktorom bola riešená identická právna problematika podľa Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty. Túto Smernicu s účinnosťou od 01.01.2007 nahradila Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá v zásade na rovnakých princípoch upravuje zdaniteľné transakcie vrátane dodania tovaru a jeho nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Z článku 138 tejto smernice vyplýva, že „členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie lebo preprava tovaru začala“. Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 teda kladie dôraz na dodanie tovaru a na jeho nadobudnutie zdaniteľným subjektom v inom členskom štáte, ku ktorému dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet a že v dôsledku tohto vývozu alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Uvedené znamená, že žalobca ako daňový subjekt, ktorý

podľa predložených faktúr deklaroval dodanie tovaru do iného členského štátu, bol povinný preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný ním deklarovanému odberateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako jeho vlastník. Za takýto doklad v predmetnej veci i s poukazom na zistenia maďarskej finančnej správy nemožno považovať, napr. daňové priznanie podané nadobúdateľom tovaru v členskom štáte určenia bez predloženia ďalších dokladov. Zo žalobcom predložených dokladov nemožno vyvodit' jednoznačný záver o vývoze a o dodaní tovaru deklarovanému odberateľovi do iného členského štátu a pochybnosti neboli odstránené ani ďalšími žalobcom predloženými dokladmi (faktúry, dodacie listy, doklady CMR, príkazná zmluva, faktúra za prepravu, kniha jász), ktoré jednoznačne nepotvrdzujú tvrdenia žalobcu. Medzinárodný nákladný list je predovšetkým dokladom o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy a v prípade, ak sa nepreukáže opak i o prevzatí zásielky dopravcom, čo vyplýva z čl. 9 vyhl. č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave.

8. Samotná existencia dokladov bez preukázania skutočnej fyzickej existencie dodania tovaru nie je relevantným dokladom preukazujúcim uskutočnenie obchodu. Navyiac, z čl. 138 Smernice Rady č. 2006/112/ES jednoznačne vyplýva, že od dane je oslobodené len dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia štátu odoslania, ale v rámci Spoločenstva, a to predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet. Zmluvy, faktúry a iné doklady sú iba nepriamymi dôkazmi a samy osebe nie sú spôsobilé preukázať reálne dodanie tovaru alebo prepravných služieb. V tejto súvislosti poukázal krajský súd na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 03.03.2015 v konaní pod sp.zn. 3Sžf/8/2014 zo dňa 30.04.2015, v konaní pod sp.zn. 8Sžf/81/2013 (a mnohé ďalšie), v ktorých bola riešená obdobná problematika, s dôrazom na preukázanie skutočného dodania tovaru odberateľovi do iného členského štátu EÚ.

9. Žalobca, podľa názoru krajského súdu, v predmetnej veci nepreukázal, že faktúra zo dňa 19.07.2012 a faktúra zo dňa 24.07.2012 sa zhoduje so skutočne realizovaným plnením, a že tovar bol skutočne dodaný platiteľovi dane v inom členskom štáte. Z predložených listinných dokladov (i vzhľadom na už vizuálne pozorovateľnú odlišnosť podpisov Simona R. a osoby, ktorej podpis je na dodacích listoch a dokladoch CMR na strane odberateľa, resp. príjemcu tovaru, čo bolo podrobne uvedené v bode 53 tohto rozsudku) totiž nevyplýva, kto tovar prevzal v mene deklarovaného odberateľa v Maďarsku (t.j. za spoločnosť Altsol Consulting Kft.).

10. Správny súd ďalej uviedol, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť.

11. V tejto súvislosti krajský súd upozornil na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp.zn. III. ÚS 209/04, sp.zn. III. ÚS 95/06, sp.zn. III. ÚS 260/06), z ktorých vyplýva právny názor, že nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné, podľa povahy veci, reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty v súvislosti s deklarovaným oslobodením dodania tovaru do iného členského štátu od dane z pridanej hodnoty, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

12. Krajský súd konštatoval, že po oboznámení sa s obsahom predloženého administratívneho spisu dospel k tomu záveru, že v priebehu daňovej kontroly ani následného vyrubovacieho konania žalobca neunesol dôkazné bremeno svojho tvrdenia o deklarovanej obchodnej transakcii s odberateľom, t.j. so

spoločnosťou Altsol Consulting Kft. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko si vo vzťahu ku štátnemu rozpočtu uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty (v dôsledku čoho sa znížila jeho daňová povinnosť), a teda musí byť schopný preukázať zákonnosť a dôvodnosť uplatneného odpočítania tejto dane. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu predložiť, resp. označiť dôkazy na preukázanie svojho tvrdenia o dodaní tovaru do iného členského štátu, oslobodenie od dane z pridanej hodnoty a v súvislosti s ním uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Výsledky vykonaného dokazovania (listinné dôkazy, zistenia maďarskej finančnej správy, výsluch konateľa žalobcu a svedka) ani podľa názoru súdu jednoznačne a dostatočne nepreukazujú existenciu žalobcom tvrdenej obchodnej transakcie s maďarským daňovým subjektom v júli 2012. Žalobcovi bol v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania poskytnutý dostatočný časový priestor na to, aby predložil doklady preukazujúce dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi do Maďarska, teda, aby preukázal existenciu zdaniteľného plnenia, čo žalobca neurobil.

13. Daňové orgány správne a v súlade so zákonom neuznané intrakomunitárne dodanie považovali za vnútroštátnu dodávku, teda dodanie tovaru tuzemskému odberateľovi, pri ktorom ale žalobcovi vznikla daňová povinnosť v sume 7 410,82 Eur (37 054,10 x 20 %), ktorú sumu správca dane vyrubil žalobcovi ako rozdiel medzi daňou vyrubenou žalobcom v daňovom priznaní (1 523,66 Eur) a daňou zistenou správcovi dane vo vyrubovacom konaní (8 934,48 Eur), t.j. 8 934,48 Eur mínus 1 523,66 Eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 03.10.2016 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe, v zmysle zákona, rozhodnúť. Skutkový stav zistený správcovi dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k im stanovisko. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia.

14. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, v intenciách podanej žaloby a bez zistenia dôvodov na jeho zrušenie podľa ust. § 191 SSP, správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

15. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre podal žalobca, v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“), dňa 16.07.2018 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie citovaného rozsudku Krajského súdu v Nitre a vrátenia veci tomuto súdu na ďalšie konanie. Súčasne sa domáhal náhrady trov kasačného konania.

16. V dôvodoch kasačnej sťažnosti sťažovateľ upozornil hlavne, že Krajský súd v Nitre sa nesprávne vysporiadal s námietkami sťažovateľa uvedenými v žalobe. Má za to, že odôvodnenie rozsudku, ako aj jeho právne posúdenie, nie sú správne. Predovšetkým nesúhlasil s názorom krajského súdu ohľadom vypovedania plnej moci splnomocnenou zástupkyňou, p. A. H.. Uviedol, že počas celého konania mala len jednu splnomocnenú osobu, a to, že splnomocnená zástupkyňa jej udelené plnomocenstvo v súlade so zákonom vypovedala, jej nemožno vyčítať, ale hlavne z tohto dôvodu nie je možné znevýhodňovať sťažovateľa. Z postupu, v súvislosti s vypovedaním plnej moci na zastupovanie sťažovateľa, v žiadnom prípade nemožno vyvodiť úmysel, znemožniť ukončenie vyrubovacieho konania, keďže v čase vypovedania plnej moci zástupkyňa nemohla mať vedomosť o tom, že jej adresovaná zásielka, uložená na pošte, sa týka práve sťažovateľa, resp. inej spoločnosti, v ktorej vykonávala funkciu finančnej riaditeľky.

17. Sťažovateľ má za to, že v danom prípade jednoznačne nemôže ísť o žiadnu účelovosť v konaní, a to ani zo strany splnomocnenej zástupkyne, ani zo strany samotného sťažovateľa. Uviedol, že p. H., v súlade s ust. § 9 ods. 5 daňového poriadku sťažovateľa v čase súdneho pojednávania nezastupovala, a preto má za to, že uvedené prvostupňové rozhodnutie do dnešného dňa nebolo doručené oprávnenej osobe.

18. Sťažovateľ ďalej namieta odôvodnenie rozsudku Krajského súdu v Nitre, nakoľko má za to, že v danom prípade adresátom nebol daňový subjekt, ale p. H., ktorá v čase prevzatia zásielky nebola oprávnená predmetnú zásielku prevziať, nakoľko jej splnomocnenie už zaniklo.

19. Tiež má za to, že krajský súd sa nedostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami ohľadom dopravy predmetného tovaru. Podľa jeho názoru, odberateľ Altsol Consulting Kft. Jednoznačne potvrdil dodanie predmetného tovaru. Má za to, že predmetný tovar bol vyvezený do Maďarskej republiky a že bez akýchkoľvek pochybností vo veci bolo preukázané, že tovar bol dodaný spoločnosti Altsol Consulting Kft., Maďarská republika.

20. Sťažovateľ tvrdí, že krajský súd ako aj žalovaný správny orgán, nesprávne vyhodnotili odpovede Finančnej správy Maďarskej republiky, nesprávne posúdili námietku sťažovateľa týkajúcu sa výsluchu svedka R. R. z dôvodu, že uvedený výsluch bol uvedený v slovenskom jazyku a nebol tlmočený z jazyka maďarského osobou, ktorej znalosti a odborné skúsenosti sú garanciou správnosti prekladu odbornej terminológie používanej správcom v týchto konaniach. Má za to, že žalovaný pochybil, keď tohto svedka nepoužil o práve na tlmočníka a neupozornil na túto skutočnosť ani p. H., pretože má za to, že samotné podpísanie zápisnice ešte neznamená, že vypočúvané osoby boli o následkoch aj riadne poučené.

21. Ďalej sťažovateľ uviedol, že žalovaný nesprávne posúdil aj námietku týkajúcu sa hodnotenia dôkazu, predloženej príkaznej zmluvy zo dňa 20.12.2011. Tieto skutočnosti, podľa jeho názoru, nesprávne vyhodnotil aj krajský súd, ktorý nesprávne vyhodnotil aj okolnosti týkajúce sa podpisovania jednotlivých dokladov.

22. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym posúdením a odôvodnením správneho súdu, nestotožnil sa s jeho vyhodnotením dôkazov a navrhol, aby kasačný súd preskúmaný rozsudok Krajského súdu v Nitre zrušil a vec vrátil tomuto súdu na ďalšie konanie.

23. Žalovaný, napriek riadnej výzve Krajského súdu v Nitre, na kasačnú sťažnosť nereagoval a svoje vyjadrenie vo veci nepodal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“, § 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania, zastúpený v súlade s § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa § 445 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako príslušný súd podľa § 11 písm. g/ SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) podľa ust. § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

26. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre, sp.zn. 11S/58/2017, ktorým tento podľa ust. § 190 SSP zamietol všeobecnú správnu žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100123615/2017 zo dňa 19.01.2017. Uvedeným

rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Nitre, pobočka Nové Zámky č. 1040199-64/2016 zo dňa 03.10.2016. Týmto rozhodnutím, vydaným podľa § 68 ods. 5 zákona o správe daní správca dane po vykonanej daňovej kontrole na dani z pridanej hodnoty, za zdaňovacie obdobie júl 2012, vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 7 410,82 Eur z dôvodu porušenia ust. § 43 ods. 1, 5 písm. b/ a písm. d/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, keď sťažovateľ nepreukázal, že odberateľovi - maďarskému daňovému subjektu Altsol Consulting Kft., Darus u. 8. II/2, 1181 Budapest, Maďarsko, dodal, s oslobodením od dane tovar, ktorý uviedol vo faktúre č. 1200680 zo dňa 19.07.2012 v sume 20 905,10 Eur za dodanie tovaru - zaváraninové poháre v počte 8 200 ks a s viečkami v celkovom množstve 11 060 ks a vo faktúre č. 1200714 zo dňa 24.07.2012 v sume 16 149 Eur za dodanie tovaru - plastové kontajnery na odpadky v množstve 89 ks.

27. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane vykonal podľa ust. § 46 ods. 1 daňového poriadku, u daňového subjektu, daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty, za zdaňovacie obdobie január - december 2012. Daňová kontrola začala 17.09.2013 na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 19.08.2013. O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj, jún, október, november a december 2012 správca dane vyhotovil protokol č. 238044/2015 zo dňa 09.04.2015, ktorý bol daňovému subjektu (sťažovateľovi) doručený dňa 10.04.2015 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedených v protokole. Doručením protokolu bola daňová kontrola ukončená. Sťažovateľ využil svoje zákonné právo a v súlade s ust. § 46 ods. 8 daňového poriadku dňa 22.04.2015 podal písomné vyjadrenie. V tomto požadoval doplniť dokazovanie. Správca dane vo vyrubovacom konaní došetril skutkový stav a podľa ust. § 68 ods. 5 daňového poriadku vydal rozhodnutie, ktorým sťažovateľovi za predmetné zdaňovacie obdobie júl 2012 vyrubil rozdiel dane v celkovej sume 7 410,82 Eur. Správca dane zvýšil vlastnú daňovú povinnosť uvedenú na riadku 31 daňového priznania DPH zo sumy 1 523,66 Eur na sumu 8 934,48 Eur.

28. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane predmetnou kontrolou vykonal rozsiahle dokazovanie, v ktorom preveroval hlavne dodržiavanie ustanovení zákona o DPH, preveroval skutočnosť, či sťažovateľ pri deklarovanom dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, oslobodil tovar od dane v súlade s ust. § 43 zákona o DPH a skúmal či zo strany sťažovateľa boli splnené podmienky oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, v tomto prípade Maďarska, maďarskému platiteľovi dane, spoločnosti Altsol Consulting Kft.

29. Za účelom zistenia objektívnych skutočností správca dane vykonal dokazovanie písomnými dôkazmi, ktoré predložil účastník konania, vykonal dožiadanie u maďarského správcu dane, doplnil dokazovanie výpoveďami svedkov R. R., C. L., konateľa spoločnosti ako aj splnomocnenej zástupkyne. Napriek rozsiahlemu dokazovaniu, ktoré správca dane vykonal, konštatoval, že daňový subjekt nepreukázal, že tovar uvedený na predmetných faktúrach č. 1200680 a č. 1200714 bol oslobodený od dane v súlade s ust. § 43 zákona o DPH, a preto vyššie špecifikovaným prvostupňovým rozhodnutím mu bol vyrubený rozdiel dane v sume 7 410,82 Eur za zdaňovacie obdobie júl 2012.

30. Proti predmetnému rozhodnutiu bolo podané odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný správny orgán preskúmaným rozhodnutím tak, že odvolanie sťažovateľa bolo zamietnuté a vyššie špecifikované prvostupňové rozhodnutie správcu dane bolo potvrdené.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

31. Podľa § 27 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. základná sadzba dane na tovary a služby je 19% zo základu dane s výnimkou základnej sadzby dane ustanovenej v § 85j ods. 1 na obdobie podľa § 85j ods. 1. Na tovary uvedené v prílohe č. 7 sa uplatňuje znížená sadzba dane 10% zo základu dane.

32. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

33. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

34. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

35. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

36. Podľa § 43 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie nového dopravného prostriedku, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet.

37. Podľa § 43 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet, ak kupujúci je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu, ktorá nie je identifikovaná pre daň, alebo právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu a nie je identifikovaná pre daň, a ak povinnosť platiť spotrebnú daň vzniká kupujúcemu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru.

38. Podľa § 43 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (8 ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

39. Podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

- a) kópiou faktúry,
- b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,
- c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať
  - 1) meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
  - 2) množstvo a druh tovaru,
  - 3) adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
  - 4) meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
  - 5) evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

40. Podľa § 43 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru a dodanie služby

a) pre diplomatické misie a konzulárne úrady iných štátov ako Slovenskej republiky zriadené na území iného členského štátu a ich pracovníkov, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike,

b) Európskej únii, Európskemu spoločenstvu pre atómovú energiu a orgánom nimi zriadenými, Európskej centrálnej banke a Európskej investičnej banke v rozsahu a za podmienok ustanovených medzinárodnou zmluvou,

c) medzinárodným organizáciám iným ako sú uvedené v písmene b/, zriadeným na území iného členského štátu a ich pracovníkom, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike, v rozsahu a za podmienok podľa medzinárodných zmlúv,

d) do iného členského štátu pre ozbrojené sily členského štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, určené na použitie týmito ozbrojenými silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, a na zásobenie ich stravovacích zariadení, ak tieto ozbrojené sily nie sú ozbrojenými silami štátu určenia dodávok a ak sa podieľajú na spoločnom obrannom úsilí.

41. Podľa § 43 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať oslobodenie od dane podľa odseku 6 potvrdením na úradnom tlačíve na oslobodenie od dane, ktoré je vyhotovené príslušným štátnym orgánom iného členského štátu a ktoré odberateľ odovzdal platiteľovi.

42. Podľa § 43 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z., ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

43. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

44. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných priet'ahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

45. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

46. Podľa § 3 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

47. Podľa § 3 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

48. Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti

uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

49. Podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

50. Podľa § 3 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

51. Podľa § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

52. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

53. Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

54. Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

55. Podľa § 24 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada.

56. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s príhľadnutím na ust. § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

57. Účelom daňového konania je zistenie či si daňové subjekty splnili, v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi, svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností, rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

58. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však

povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

59. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu, napr. rozsudok sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, sp.zn. 6Sžfk/24/2018 zo dňa 11.09.2019, z ktorých vyplýva, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

60. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

61. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene, za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“

62. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

63. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

64. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf/26/2014).

65. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

66. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

67. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne, pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že Krajský súd v Nitre použil na vec správnu judikatúru. Ďalej kasačný súd príkladom poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, sp.zn. 4Sžfk/38/2017, sp.zn. 1Sžfk/1/2017, sp.zn. 6Sžfk/43/2017, sp.zn. 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 705/2017.

68. Krajský súd založil svoje rozhodnutie o zamietnutí žaloby na tom, že sťažovateľ, okrem predložených dokladov, nevyvinul žiadne úsilie k tomu, aby preukázal, že v rámci dodávok naplnil skutkovú podstatu a vierohodnosť zdaniteľného plnenia, ktoré deklaruje vo svojich vystavených dokladoch. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne.

69. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

70. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnutí súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

71. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

72. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

73. Teda rovnako ako krajský súd musí aj kasačný súd potvrdiť, že správca dane od sťažovateľa oprávnené vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v zákone o DPH a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp.zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, podľa ktorého „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku najvyššieho súdu sp.zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, podľa ktorého „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

74. Kasačný súd konštatoval, že správca dane v rámci daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré je podrobne rozpísané tak v preskúmanom rozhodnutí ako aj v rozsudku krajského súdu. Na jeho základe dospel k záveru, že sťažovateľ porušil ust. § 49 ods. 1, 2 v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH.

75. Kasačný súd konštatoval, že sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia v oslobodení od dane z pridanej hodnoty, keď nevedel preukázať, že tovar v Maďarsku prevzal deklarovaný odberateľ, resp. jeho zástupca oprávnený za neho konať, a teda nepreukázal, že sa tento dostal do dispozície ním označeného odberateľa Altsol Consulting Kft. S poukazom na zistenia uvedené v administratívnom spise je aj, podľa názoru kasačného súdu, dôvodné konštatovanie daňových orgánov, že sťažovateľ dostatočne nepreukázal, že tovar bol skutočne dodaný deklarovanému odberateľovi v Maďarsku. Z uvedených dôvodov mu potom nevzniklo právo na oslobodenie dane z pridanej hodnoty.

76. Zo sťažovateľom predložených dokladov nemožno vyvodit' jednoznačný záver o vývoze a o dodaní

tovaru deklarovanému odberateľovi do iného členského štátu a sťažovateľ v konaní neodstránil pochybnosti.

77. K námietke sťažovateľa o porušení práva na tlmočníka podľa ust. § 5 ods. 3 daňového poriadku kasačný súd udáva, že s touto nie je možné sa stotožniť. Z dikcie ust. čl. 47 ods. 4 Ústavy SR vyplýva právo na tlmočníka v spojení s právom na právnu pomoc, o.i. aj v konaní pred súdmi. Toto právo sa primárne vzťahuje na účastníka konania a nepredstavuje právne zastúpenie alebo zastúpenie inou osobou spôsobilou na právne úkony. V danom prípade sťažovateľ namietal porušenie práva na tlmočníka pri výsluchu svedka R. R., ktorý bol vypočutý na daňovom úrade v prítomnosti konateľa spoločnosti sťažovateľa H., ako aj splnomocnenej zástupkyne sťažovateľa A. C. H.

78. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 18.05.2016, ktorá je súčasťou administratívneho spisu, je zrejmé, že potom ako bolo skonštatované, že svedok je občanom Maďarskej republiky a neovláda slovenčinu, sám konateľ sťažovateľa navrhol, že preklad zabezpečí osobne. Tým využil právo tlmočenia vlastnou osobou. Súčasťou zápisnice je, o.i. aj prehlásenie „že daňový subjekt berie na vedomie, že prípadné následky nesprávneho prekladu si daňový subjekt znáša sám“. Svedkovi bolo položených niekoľko otázok, ku všetkým sa vyjadril, pričom u žiadnej z nich nie je záznam o tom, že by otázke neporozumel. Následne bola zápisnica riadne, bez pripomienok, aj podpísaná.

79. Tohto ústneho pojednávania sa zúčastnila okrem štatutárneho zástupcu aj splnomocnená zástupkyňa A. C. H.

80. Kasačný súd nesúhlasí ani s tvrdením sťažovateľa, že u neho boli porušené procesné práva ohľadom doručovania prvostupňového rozhodnutia, nakoľko toto rozhodnutie bolo doručované A. C. H. do vlastných rúk a po 2 neúspešných pokusoch o doručenie, táto zásielka bola uložená na poštovom úrade. Následne po prevzatí tejto zásielky (19.10.2016) rozhodnutie odovzdala sťažovateľovi, ktorý aj využil svoje procesné právo a v zákonnej lehote toto rozhodnutie dňa 28.10.2016 napadol odvolaním. V danom prípade preto nie je možné hovoriť o porušení procesných práv účastníka konania.

81. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd vo svojom rozsudku riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia.

82. Podľa názoru kasačného súdu, žalovaný správne poukázal na výsledky daňovej kontroly a v preskúmanom rozhodnutí zrozumiteľne vysvetlil základný princíp fungovania DPH pri dodaní tovaru z jedného členského štátu do druhého členského štátu v Európskom spoločenstve. V preskúmanej veci sa kasačný súd stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym záverom žalovaného a niet pochyb, že musí ísť o vzťah dodávateľ - odberateľ, v ktorom dodávateľ musí byť identifikovaný pre DPH v krajine dodania tovaru a odberateľ v štáte nadobudnutia tovaru a nesmie ísť o fiktívnu firmu, teda tovar má byť zdanený v krajine nadobudnutia tovaru a dodávateľ tovaru si uplatní oslobodenie dane, lebo ide o cezhraničné dodanie tovaru a platí princíp určenia. Niet pochyb, že podľa predložených listín, dodávateľ tovaru je sťažovateľ ako daňový subjekt identifikovaný pre DPH na Slovensku a odberateľom by mala byť spoločnosť - daňový subjekt, identifikovateľný pre DPH v Maďarskej republike.

83. Kasačný súd poukazuje na to, že v prejednávanej veci je nesporné, že sťažovateľ v daňovom konaní prezentoval obchodné transakcie do iného členského štátu, t.j. že malo ísť o intrakomunitárne dodávky, avšak zároveň zdôrazňuje, že tieto musia byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná a právo nakladať s tovarom ako vlastník musí prejsť na nadobúdateľa za splnenia podmienky, že ide o skutočnú firmu, nie o fiktívnu spoločnosť.

84. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie

dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarca kogentne stanovil zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Je potrebné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný skutočnému nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže pri vnútrospoločenských (intrakomunitárnych) obchodoch, prevod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je sledovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore so zákonom o správe daní, zákonom o DPH ani správou Európskeho spoločenstva požadovať, aby sa daňový subjekt, ktorý vystupuje ako dodávateľ uistil o dôveryhodnosti svojho partnera v tom zmysle, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční, nebudú súčasťou daňových podvodov a budú riadne zdanené.

85. Najvyšší súd SR dáva do pozornosti rozhodnutie ESD č. C-409/04 04 (Teleos), v ktorom je riešená práve otázka opustenia územia tovarom a v ktorom bol vyslovený právny názor, že musia byť splnené podmienky preukázania, že tovar opustil územie dodávateľa a bol zdanený titulom nadobudnutia v inom členskom štáte, t.j. u odberateľa. Ďalej v tejto súvislosti dáva najvyšší súd do pozornosti aj rozhodnutie ESD C-146/05 (Albert Collé).

86. Listinné dôkazy, ktoré predložil daňový subjekt v daňovom konaní by boli spôsobilé privodiť daňovému subjektu uplatnenie nároku na oslobodenie dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že tovar skutočne opustil územie SR a dodaný tovar bol zdanený odberateľom ako daňovým subjektom v inom členskom štáte, v rámci Európskeho spoločenstva, čo preukázané nebolo. Sťažovateľ preto podľa názoru kasačného súdu neunesol dôkazné bremeno podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, nakoľko oslobodenie od DPH pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t.j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda na daňovú transakciu medzi týmito subjektami aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte.

87. Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd podľa ust. § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

88. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP.

89. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.